

А. М. Соколовська

доктор економічних наук, професор, заступник директора з наукової роботи НДФІ
ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, sokolovska_alla@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1022-8215>

ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПОДАТКОВИХ ПІЛЬГ ДЛЯ ОКРЕМИХ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ¹

Анотація. У другій частині статті розглянуто наслідки оцінювання податкових пільг для суб'єктів кінематографії та космічної галузі, якими вони користувалися у 2014–2019 рр. Оскільки зазначені види діяльності, крім податкових пільг, мали пряму державну підтримку у формі видатків за цільовими бюджетними програмами, проаналізовано результативність сукупної такої підтримки. Встановлено, що для обох видів діяльності вона була доволі ефективною. При цьому з чотирьох видів діяльності, котрі були предметом аналізу в обох частинах статті, найбільша державна підтримка впродовж вказаного періоду надавалася кінематографії, найменша – космічній галузі. Загалом за підсумками дослідження розроблено пропозиції щодо вдосконалення державної підтримки пріоритетних галузей економіки, законодавчого врегулювання форм податкових пільг, що надаються окремим видам діяльності, та їх адміністрування, в т. ч. запровадження оцінювання використання цих пільг.

Ключові слова: податкові пільги для кінематографії й суб'єктів космічної діяльності, результативність та ефективність застосування податкових пільг, податкові і бюджетні витрати, державна підтримка окремих видів економічної діяльності.

Табл. 7. Лир. 9.

Alla Sokolovska

Dr. Sc. (Economics), Professor, SESE "The Academy of Financial Management",
Kyiv, Ukraine, sokolovska_alla@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1022-8215>

EVALUATION OF THE TAX BENEFIT EFFECTIVENESS FOR CERTAIN TYPES OF ACTIVITIES IN UKRAINE

Abstract. The second part of the article considers the consequences of assessing tax benefits for cinematography and the space industry, which they enjoyed in 2014–2019. Since these types of activities, in addition to tax benefits, also received direct state support in the form of expenditures on targeted budget programs, the effectiveness of their aggregate state support was analyzed. It was found that for both activities it was quite effective. At the same time, of the four types of activity which were the subject of analysis, the largest state support during this period was provided to cinematography, the smallest – to the space industry, which indicates real state priorities. The analysis of state support for priority activities in Ukraine showed that the most common form of tax benefits provided to them, in contrast to EU countries, is exemption from VAT for transactions of supply of goods to the customs territory of Ukraine. However, the application of such a benefit (this exemption becomes a benefit only in the case of a long production cycle), firstly, requires the establishment of effective control at customs over the legality of its provision and accounting for the amount of the benefit and losses of budget revenues due

¹ Закінчення. Початок див. у № 5/2021.

to its provision, as well as the transfer of relevant information from the customs authorities to the State Tax Service for the purpose of taking them into account in general reports. Secondly, considering that this contradicts the requirements of Council Directive 2006/112/EC, its truly temporary application must be ensured. In general, according to the results of the study, it was concluded that the introduction of constant monitoring of the effectiveness of the use of tax benefits requires clarification of the list of benefits that are losses of budget revenues, and that do not lead to such losses; providing public access to the reports of the State Tax Service on the amounts of benefits that are losses of budget revenues; ensuring proper control over the legality of the application of tax benefits, the completeness and accuracy of their accounting, the fulfillment of the conditions for the provision and targeted use of funds released as a result of the application of tax incentives prescribed in the legislation; inclusion of information about tax expenditures in reports on the execution of state budget, preparation of annual reports on the fulfillment of the conditions for the provision of tax benefits defined in the Tax Code of Ukraine; in case of using temporary tax incentives, a mandatory audit of their effectiveness and efficiency as a prerequisite for extending the period of their use.

Keywords: tax benefits for cinematography and space entities, effectiveness and efficiency of tax benefits, tax and budget expenditures, state support for certain types of economic activity.

JEL classification: H21, H23, H30, G18.

А. М. Соколовская

доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УКРАИНЕ

Аннотация. Во второй части статьи рассмотрены последствия оценки налоговых льгот для субъектов кинематографии и космической отрасли, которыми они пользовались в 2014–2019 гг. Поскольку отмеченные виды деятельности, кроме налоговых льгот, получали прямую государственную поддержку в форме расходов по целевым бюджетным программам, проанализирована результативность совокупной такой поддержки. Установлено, что для обоих видов деятельности она была довольно эффективной. При этом из четырех видов деятельности, которые были предметом анализа в обеих частях статьи, наибольшая государственная поддержка в течение указанного периода предоставлялась кинематографии, наименьшая – космической отрасли. В целом по итогам исследования разработаны предложения по совершенствованию государственной поддержки приоритетных отраслей экономики, законодательному урегулированию форм налоговых льгот, предоставляемых отдельным видам деятельности, и их администрированию, в т. ч. введение оценки использования данных льгот.

Ключевые слова: налоговые льготы для кинематографии и субъектов космической деятельности, результативность и эффективность применения налоговых льгот, налоговые и бюджетные расходы, государственная поддержка отдельных видов экономической деятельности.

Пільги для суб'єктів кінематографії

Ці пільги запроваджені з 1 січня 2011 р. Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про кінематографію" та інших законів України щодо підтримки виробництва національних фільмів" [1]. Законом передба-

чено широкий спектр пільг для зазначених суб'єктів із ПДВ, податку на прибутки і плати за землю. Наразі надаються лише пільги з ПДВ у формі звільнення від сплати податку й оподаткування за зниженою ставкою певних операцій. Фактично від ПДВ звільняються всі операції в ланцюжку від виробництва до розповсюдження та демонстрування (публічний показ, публічне сповіщення і публічна демонстрація¹) національних фільмів, а також операції з постачання робіт і послуг з дублювання й озвучення державною мовою іноземних фільмів на території України, тиражування, розповсюдження та демонстрування таких фільмів.

У 2020 р. пільги з ПДВ поширено на операції постачання послуг із розповсюдження й демонстрування фільмів, адаптованих в україномовні версії для осіб із порушеннями зору і слуху. При цьому, якщо відповідні операції щодо національних фільмів та іноземних дубльованих фільмів, озвучених державною мовою на території України, тимчасово (з 1 січня 2023 р. до 1 січня 2025 р.) звільняються від оподаткування за умови їх адаптації в україномовні версії для осіб із порушеннями зору та слуху, то такі само операції стосовно фільмів загалом (імовірно, й україномовних, й іноземних), адаптованих в україномовні версії для вказаних осіб, оподатковуються за пільговою ставкою 7 %.

Необізнаним із особливостями кінематографічного процесу важко зрозуміти, чому за тими самими операціями з розповсюдження й демонстрування фільмів, адаптованих в україномовні версії для осіб із особливими потребами, надається право на різні податкові пільги. Можливо тому, що в них ідеться про іноземні фільми, процес адаптації котрих в україномовні версії для осіб із порушеннями зору та слуху є неоднаковим: в одному випадку йому передують дубляж і озвучення державною мовою, а в іншому – ні? Проте, на нашу думку, в будь-якому разі підстави для надання двох різних пільг мають бути зрозумілими (що вимагає визначення відповідних термінів у Законі “Про кінематографію”) й обґрунтованими.

Суми податкових пільг, наданих суб'єктам кінематографії упродовж 2014–2019 рр., відображено в табл. 1. Загальна сума пільг, наданих за шість років, становила 2,2 млрд грн. Але розподілялася по роках україн нерівномірно. Найменшу суму пільг суб'єкти кінематографії отримали у 2016 р. (порівняно з 2015 р. вона скоротилася на 61,3 % та дорівнювала 1,6 % загальної суми пільг), найбільшу – у 2018 р. (порівняно з 2017 р. вона зросла в 11,5 разів і становила 48 % загальної суми пільг).

Окрім податкових пільг, суб'єктам кінематографії надається пряма державна підтримка. Відповідно до Закону України “Про державну підтримку кінематографії в Україні”, вона може здійснюватись у трьох формах – ну-

¹ Згідно із Законом України “Про кінематографію”, демонстрування (публічний показ, публічне сповіщення і публічна демонстрація) фільму – професійна кінематографічна діяльність, що полягає в показі фільму глядачам у призначених для цього приміщеннях (кіно-театрах, інших кіновидовищних закладах), на відеоустановках, а також каналами мовлення телебачення [2].

Таблиця 1. Податкові пільги для суб'єктів кінематографії, надані у 2014–2019 рр.

Пільга	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Всього
З податку на прибуток:							
– кількість суб'єктів, од.	9	–	–	–	–	–	
– сума пільги, млн грн	2,45	–	–	–	–	–	2,45
З ПДВ (код 1401046):							
– кількість суб'єктів, од.	39	25	40	51	75	89	
– сума пільги, млн грн	17,07	22,68	35,34	86,84	174,80	159,38	496,11
З ПДВ (код 14010464):							
– кількість суб'єктів, од.	80	64	–	5	28	28	
– сума пільги, млн грн	63,12	69,13	–	6,64	896,57	699,44	1 734,90
З плати за землю:							
– кількість суб'єктів, од.	5	–	–	–	–	–	
– сума пільги, млн грн	2,88	–	–	–	–	–	2,88
Загальна сума пільг, млн грн	85,52	91,81	35,34	93,48	1 071,37	858,82	2 236,34

Складено на основі розрахунків за даними зведених звітів ДПС України про суми пільг, що є втратами доходів бюджету, в розрізі кодів пільг і видів платежів.

блічних закупівель товарів, робіт і послуг, необхідних для виробництва (створення) документальних, просвітницьких, анімаційних фільмів, фільмів для дитячої аудиторії, авторських фільмів та фільмів-дебютів; *державних субсидій* на створення (виробництво), розповсюдження, рекламування й популяризацію національних фільмів, повернення частини кваліфікованих витрат, здійснених іноземним суб'єктом кінематографії при виробництві фільмів, просування послуг вітчизняної кіногалузі, проведення фундаментальних та прикладних досліджень тощо; *відшкодування* суб'єктам кінематографії *процентів, сплачених за банківськими кредитами*. Видатки на державну підтримку кінематографії передбачаються в Державному бюджеті України за окремою бюджетною програмою [3].

Враховуючи надання суб'єктам кінематографії державної підтримки й у прямій, і в непрякій формах, об'єктом аналізу має бути результативність державної підтримки таких суб'єктів загалом, а не лише надання податкових пільг, адже всі вони є витратами держбюджету. Тож аудит ефективності використання коштів держбюджету, передбачених на розвиток кінематографії та управління об'єктами державної власності в цій сфері, який проводився Рахунковою палатою з метою встановлення “продуктивності, результативності, економності використання коштів державного бюджету, виділених Міністерству культури України на створення і розповсюдження творів кіномистецтва та державну підтримку розвитку кінематографії, здійснення концертно-мистецьких заходів у сфері кінематографії” [4], на нашу думку, неправомірно обмежувався аудитом використання відповідних бюджетних видатків.

Проаналізуємо результативність державної підтримки кінематографії з використанням прямих і непрямих (податкових) важелів. Така підтримка суб'єктів кінематографії протягом 2014–2019 рр. демонструвала стійку тенденцію до зростання, за винятком 2019 р., коли вона знизилася порівняно з 2018 р. (табл. 2). Якщо у 2014, 2018 і 2019 рр. більша сума підтримки була надана за рахунок непрямих (податкових) витрат, то в інші роки – видатків за бюджетною програмою. За шість років загальна сума підтримки сягнула понад 4 млрд грн, більш ніж 54 % її обсягу було надано за рахунок податкових пільг. Результатом стало створення 206 завершених фільмів, підтримка котрих коштувала державі в середньому 19,9 млн грн у розрахунку на один фільм, із них 10,9 млн грн становили податкові витрати.

Зростання виробництва національних фільмів за прямої державної підтримки та їх визнання на міжнародних конкурсах і фестивалях є підтвердженням того, що в цілому державна підтримка кінематографії є результативною. Проте не всі державні кошти, котрі спрямовуються на виробництво національних фільмів, використовуються ефективно. Зокрема, за даними аудиторів Рахункової палати, “із завершених у 2015–2016 рр. і I півріччі 2017 р. 54 фільмів, з яких 13 повнометражні, на широкий екран до україн-

Таблиця 2. Державна підтримка суб'єктів кінематографії та її результативність у 2014–2019 рр.

Показник	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Всього
Сума податкових пільг, млн грн	85,53	91,82	35,34	93,48	1 071,37	858,83	2 236,37
Сума бюджетних видатків за програмою на створення та розповсюдження національних фільмів, млн грн	29,48	133,37	251,52	496,35	511,72	449,00	1 871,44
Загальна сума державної підтримки, млн грн	115,01	225,19	286,86	589,83	1 583,09	1 307,83	4 107,81
Темп зростання, %		195,8	127,4	205,6	268,4	82,6	
Кількість завершених фільмів, створених за державної підтримки, усього	23	7	35	47	48	46	206
у т. ч. ігрових повнометражних		3	4	17	26	19	69
короткометражних							
анімаційних		2	9	5	4	4	24
Сума податкових витрат у середньому на виробництво одного фільму, млн грн	3,72	13,12	1,01	1,99	22,32	18,67	10,86
Сума бюджетних витрат у середньому на виробництво одного фільму, млн грн	1,28	19,05	7,19	10,56	10,66	9,76	9,08
Державна підтримка в середньому на один фільм, млн грн	5,00	32,17	8,20	12,55	32,98	28,43	19,94

Складено на основі розрахунків за даними Державної казначейської служби України (URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>) та зведених звітів ДПС України про суми пільг, що є втратами доходів бюджету, в розрізі кодів пільг і видів платежів.

ського глядача вийшло дев'ять. Як наслідок, не досягається головна мета створення національних фільмів – формування духовних цінностей українського народу шляхом залучення громадян України до національного кіномистецтва” [4]. А витрати на такі фільми виявляються марними: вони не лише не окупаються, а й не приносять ні морального, ні матеріального зиску. Причинами таких явищ, окрім низької якості окремих фільмів, є неналежне управління сферою кінематографії, зокрема втрата державного впливу на надання послуг із демонстрування фільмів. Наприклад, згідно зі Звітом Рахункової палати, “всупереч вимогам ст. 22 Закону України “Про кінематографію” жодним суб’єктом кінематографії у 2015–2016 рр. та I півріччі 2017 р. не дотримано 30-відсоткової, а з березня 2017 р. – 15-відсоткової квоти демонстрування національних фільмів. У результаті ринок кіно-і телепродукції на 95 % заповнено іноземною продукцією” [4].

Повернімося до податкових пільг, котрі надаються суб’єктам кінематографії. Нам було цікаво, чи надається державна підтримка відповідним суб’єктам у країнах Європи та в яких формах.

Проведений аналіз показав, що дедалі більше визнання креативної індустрії в Європі та світі, в т. ч. кіно й телебачення, зумовлює зростання їх державної підтримки. Остання здійснюється з використанням податкових, а також прямих бюджетних важелів. Є три основних типи податкових стимулів, які зазвичай використовуються в Європі: податкові притулки¹, податкові знижки та податкові кредити.

Серед країн, котрі станом на кінець 2014 р. надавали податкові притулки, – Бельгія, Ірландія, Литва, Франція, Угорщина, Італія. Проте зазначена форма податкових стимулів дедалі більше поступається іншим їх формам, передусім податковим знижкам. Зокрема, системи податкового притулку в Люксембурзі, Ірландії, Великобританії, Бельгії та Нідерландах за останні роки були трансформовані або ліквідовані. Податкові знижки застосовують у Хорватії, Австрії, Чехії, Македонії, Німеччині, Ісландії, Мальті, Нідерландах, Словаччині; податкові кредити – у Франції, Італії, Іспанії, Великобританії.

Усі структури, що перебувають у підпорядкуванні (під управлінням) європейських країн, потребують дозволу на надання державної допомоги для забезпечення сумісності з положеннями *acquis communautaire*. Такий дозвіл, як правило, надається терміном на п’ять років [5].

Зарубіжними вченими проведено дослідження результативності використання податкових стимулів суб’єктами кіноіндустрії в країнах Європи в контексті їх економічного впливу, тобто посилення економічної активності

¹ Оскільки податкові знижки й податкові кредити є загальновідомими формами податкових пільг, варто дати пояснення лише третій їх формі. Податкові притулки (*tax shelter*) призначені для залучення інвестицій від приватних осіб із високими статками чи фірм, що належать до великих платників податків, шляхом надання їм дозволу вираховувати інвестиції у відповідні види виробничої діяльності зі своїх податкових зобов’язань та при цьому мати можливість отримувати будь-який прибуток від проекту в довгостроковій перспективі, хоча він (прибуток) і підлягатиме оподаткуванню при отриманні [5].

зазначених суб'єктів, котра генерується податковими стимулами, зокрема збільшення виробництва (валової доданої вартості) кіно- й аудіовізуальної галузі; підвищення рівня зайнятості (наприклад, чисельності штатних співробітників); зростання інвестицій у кіновиробництво та аудіовізуальну галузь. Виконаний аналіз показав, що схеми фіскального стимулювання пов'язані з вищими темпами зростання в кіносекторі, а також із більшим кіносектором (вимірюється як частка виробничих витрат у ВВП) у країнах, котрі запровадили податкові стимули, порівняно з країнами, що цього не зробили. У середньому виробничі витрати в кіновиробництві становлять 0,06 % ВВП для країн із запровадженими стимулами та 0,01 % для тих, які не використовують схеми податкового стимулювання. Крім того, в країнах, що мають податкові стимули, виробничі витрати збільшуються швидшими темпами, наприклад у Бельгії й Хорватії середньорічне зростання витрат на виробництво фільмів перевищило 15 % [5].

Як бачимо, державна підтримка суб'єктів креативних галузей, у т. ч. кінематографії, з використанням податкових важелів у європейських країнах надається у формі пільг з податку на прибуток підприємств. У нашій країні, як зазначалося, – переважно у формі пільг з ПДВ. Причому, якщо звільнення від ПДВ операцій із постачання робіт та послуг з виробництва національних фільмів ще можна пояснити тривалим циклом виробництва в цій галузі, як і в літакобудуванні, й високою вартістю кредитних ресурсів в Україні, що ускладнює їх використання для поповнення обігових коштів, необхідних для сплати вхідного ПДВ, то звільнення всіх інших суб'єктів від сплати ПДВ на всьому ланцюжку – від виробництва до демонстрування фільмів – навряд чи можна вважати достатньо обґрунтованим. Воно також суперечить вимогам 112-ї Директиви Ради ЄС, котру Україна зобов'язалась імплементувати в національне законодавство.

Тож чи не настав час відмовитися від більшості звільнень від ПДВ для суб'єктів кінематографії, запровадивши натомість пільгу для інвестицій у виробництво фільмів із податку на прибуток, наприклад у формі податкового кредиту?

Підсумовуючи, варто зазначити, що загальна сума державної підтримки кінематографії впродовж 2014–2019 рр. є більшою, ніж інших розглянутих нами видів діяльності, яким надавалася державна допомога, оскільки для цього були задіяні й податкові, й прямі бюджетні витрати. Проте останні в розрахунку на виробництво одного фільму були нестабільними: у 2015 р. зросли до 19,1 млн грн проти 1,3 млн грн у 2014 р., а надалі були меншими за цей максимум. Нестабільними були й податкові витрати в розрахунку на один фільм, коливаючись від 1–2 млн грн у 2016–2017 рр. до 22,3 млн грн у 2018 р. Стосовно якісної характеристики податкових пільг варто зауважити, що вони, на відміну від країн ЄС, надаються не з податку на прибуток, заохочуючи до інвестицій у кіновиробництво, а з ПДВ, а це суперечить вимогам 112-ї Директиви Ради ЄС.

Пільги для космічної галузі

Податкові пільги для космічної галузі запроваджені Законом України “Про внесення змін до деяких законів України з питань космічної діяльності” від 19.05.2009 № 1342-VI як тимчасові (до 2015 р.). Вони включали: а) звільнення від сплати ПДВ певних видів операцій (постачання товарів, що ввозяться на митну територію України, а також постачання результатів НДДКР, які виконуються за рахунок кредитних коштів, залучених під гарантії Кабінету Міністрів України); б) пільги з податку на прибуток підприємств (річний податковий період, неврахування авансових платежів при визначенні складу валових доходів і валових витрат); в) звільнення від плати за землю. Наразі суб’єкти космічної діяльності можуть використовувати пільги з ПДВ і земельного податку. При цьому, якщо спочатку передбачалося, що пільги надаватимуться протягом дії міжнародних договорів України, згоду на обов’язковість котрих надано Верховною Радою України, з питань космічної діяльності щодо створення космічної техніки, то тепер вони надаються всім суб’єктам космічної діяльності, на яких поширюється дія Закону України “Про космічну діяльність”.

Надані суб’єктам космічної діяльності протягом 2014–2019 рр. податкові пільги відображено в табл. 3. Їх загальна сума за цей період становить 998,8 млн грн, але в ній не враховані пільги з ПДВ при імпорті, облік яких ДПС не веде, що занижує їх загальну суму. Серед наданих пільг 94,8 % становлять пільги з плати/податку на землю.

Крім непрямої підтримки з використанням податкових пільг, держава надає суб’єктам космічної галузі пряму бюджетну підтримку шляхом розроблення й фінансування за рахунок коштів державного бюджету та інших джерел загальнодержавних цільових науково-технічних космічних програм. Усього з 1993 р. в Україні було виконано п’ять таких програм. При цьому жодна з них не була профінансована згідно із запланованим обсягом. Якщо перша програма профінансована на 43,2 % (максимальний показник), то п’ята – на 34,0 % (табл. 4). Зазначене свідчить передусім про низьку якість стратегічного державного планування.

Таблиця 3. Податкові пільги для суб’єктів космічної діяльності, надані у 2014–2019 рр.

Пільга	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Всього
З ПДВ:							
– кількість суб’єктів, од.	9	4	4	1	16	–	
– сума пільги, млн грн	17,12	18,60	6,84	0,40	9,26	–	52,22
З плати за землю:							
– кількість суб’єктів, од.	18	14	14	11	9	9	
– сума пільги, млн грн	66,99	84,00	123,67	112,39	262,12	297,35	946,52
Всього, млн грн	84,11	102,60	130,51	112,79	271,38	297,35	998,74

Складено на основі розрахунків за даними зведених звітів ДПС України про суми пільг, що є втратами доходів бюджету, в розрізі кодів пільг та видів платежів.

Таблиця 4. Фінансування космічних програм України протягом 1993–2017 рр.

Космічна програма	Визначено програмою, тис. грн	Фактично профінансовано, тис. грн	Частка виконання фінансування, %
Перша (1993–1997)	316 470,0	136 732,8	43,2
Друга (1998–2002)	1 315 520,0	179 755,4	13,7
Третя (2003–2007)	1 582 450,0	401 116,1	25,3
Четверта (2008–2012)	1 417 100,0	536 420,6	37,9
П'ята (2013–2017)	1 120 000,0	380 409,1	34,0

Джерело: Видатки за програмною класифікацією видатків та кредитування державного бюджету. Підрозділ II.1 розділу II Звіту про виконання Державного бюджету України / Державна казначейська служба України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>.

Якщо на виконання другої і третьої космічних програм передбачався більший (порівняно з попередньою програмою) обсяг бюджетних коштів, то планове фінансування четвертої та п'ятої характеризувалося спадною динамікою. Стосовно фактичного фінансування двох останніх програм слід зазначити, що четверта профінансована на 133,7 % порівняно з третьою, а п'ята – лише на 70,9 % порівняно з четвертою. Отже, державна підтримка космічної галузі зменшується.

Скорочення бюджетного фінансування космічної галузі супроводжувалося зростанням її фінансування з інших джерел, зокрема за рахунок отриманих підприємствами позабюджетних коштів. Фактична сума останніх, порівняно з передбаченою в програмі, зросла втричі, а порівняно з її бюджетним фінансуванням – у 12 разів. Таким чином, частка державного фінансування п'ятої космічної програми становила тільки 7,5 % загальної суми її фінансування (табл. 5).

Таблиця 5. Фінансування п'ятої космічної програми за рахунок державного бюджету та інших джерел

Рік	Визначено програмою, тис. грн		Фактично профінансовано, тис. грн		Частка державного фінансування в загальній сумі, %	
	з державного бюджету	з інших джерел	з державного бюджету	з інших джерел	згідно з програмою	фактично
2013	98 700,0	389 000,0	25 263,1	1 272 351,0	20,2	1,9
2014	230 700,0	207 000,0	67 876,7	850 800,0	52,7	7,4
2015	335 200,0	258 000,0	30 300,3	597 532,1	56,5	4,8
2016	226 900,0	295 000,0	176 917,3	750 000,0	43,5	19,1
2017	228 500,0	311 000,0	80 051,7	1 200 000,0	42,4	6,3
Разом	1 120 000,0	1 460 000,0	380 409,1	4 670 683,1	43,4	7,5

Складено на основі розрахунків за: Заключний звіт про результати виконання Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на 2013–2017 роки / Державне космічне агентство України. URL: <http://www.nkau.gov.ua/ua/activity/zvity-pro-diialnist>.

Таблиця 6. Фінансування окремих завдань п'ятої космічної програми за рахунок державного бюджету

Завдання	Визначено програмою, тис. грн	Фактично профінансовано, тис. грн	Частка виконання фінансування, %
1. Здійснення дистанційного зондування Землі з космосу	413 700,00	190 476,98	46,04
2. Удосконалення космічних систем телекомунікації та навігації	114 300,00	19 440,10	17,00
3. Проведення космічної діяльності в інтересах національної безпеки та оборони	42 000,00	37 004,80	88,10
4. Проведення наукових космічних досліджень	171 100,00	103 285,80	60,36
5. Створення космічних комплексів	353 900,00	23 113,70	6,53
6. Забезпечення промислово-технологічного розвитку	15 000,00	1 041,00	6,94
7. Поглиблення міжнародного співробітництва	10 000,00	6 046,60	60,46

Складено за: Заключний звіт про результати виконання Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на 2013–2017 роки / Державне космічне агентство України. URL: <http://www.nkau.gov.ua/ua/activity/zvity-pro-diialnist>.

Уявлення про дієвість державної підтримки суб'єктів космічної діяльності у 2013–2017 рр. дає Заключний звіт про результати виконання Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на відповідний період. У цьому документі наголошується на тому, що через недостатній рівень державного фінансування окремих завдань програми, жодне з яких не було профінансоване відповідно до передбачених обсягів (табл. 6), а також з інших причин (припинення співробітництва з РФ щодо підготовки наукових експериментів на Міжнародній космічній станції, втрата російського ринку для українських підприємств, вихід Бразилії з проекту “Циклон-4”) переважна частина завдань і заходів програми не була виконана в повному обсязі. Зокрема, із 20 заходів, котрі планувалися в межах семи завдань, частково реалізовано 18, два не виконувалися взагалі. Відповідно, не була досягнута й кінцева мета програми [6].

Згаданий звіт не містить достатньої інформації для аналізу соціально-економічних результатів виконання п'ятої космічної програми. У ньому вказується лише, що прямий дохід (загальна сума виручки від реалізації продукції) за п'ять років становив 17,289 млрд грн, а непрямий дохід (не зрозуміло, що означає цей термін і чому вживається термінологія, котра відрізняється від загальноприйнятої) – 1,603 млрд грн. Згідно з показниками ефективності виконання програми, наведеними в Законі України “Про затвердження Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на 2013–2017 роки”, прямий дохід передбачався в обсязі 2,5 млрд грн, а непрямий – 3,24 млрд грн [7].

Ці показники дають можливість обчислити очікувану й фактичну віддачу від фінансових ресурсів, вкладених у розвиток космічної галузі. За нашими розрахунками на кожну гривню державних коштів отримано 45,4 грн валового доходу (очікувалося 2,23 грн), а на кожну гривню загального обсягу фінансових ресурсів – 13,5 грн (0,97 грн). Проте, по-перше, такий розрив між фактичними й закладеними в програму показниками, швидше за все, є наслідком не прориву в роботі галузі, а стрімкого падіння курсу національної валюти у 2014 р., що позитивно вплинуло на експортну виручку, високих темпів інфляції, а також низької якості стратегічного бюджетного планування. По-друге, щоб оцінити фактичні показники, необхідно порівняти їх із віддачею від фінансових ресурсів, вкладених у попередні космічні програми, зокрема в четверту. Враховуючи, що обсяг реалізованої продукції за 2008–2012 рр. – 14,031 млрд грн¹, а фінансування цієї програми з державного бюджету – 536 420,6 тис. грн, на кожну гривню державних коштів отримано 26,2 грн валового доходу. Отже, бюджетне фінансування п'ятої космічної програми було ефективнішим, ніж четвертої.

Соціальні наслідки реалізації п'ятої космічної програми характеризує зменшення за період 2013–2017 рр. загальної чисельності працюючих на підприємствах галузі з 24 784 до 18 651 осіб, або на 24,7 %, тимчасом як згідно з показниками ефективності виконання програми, визначеними у згаданому вище Законі, передбачалося їх зростання. Не досягнуто й показника збільшення співвідношення середньомісячної заробітної плати на підприємствах, підпорядкованих Державному космічному агентству України, та по країні загалом до 1,2; фактично у 2016 р. воно становило 1,1. За час виконання четвертої космічної програми загальна чисельність працюючих зменшилася на 4600 осіб, або на 14,2 %, що свідчить про гірші соціальні наслідки виконання п'ятої космічної програми.

Загальну суму державних (бюджетних) витрат (прямих і непрямих) можна проаналізувати за період 2014–2019 рр. (табл. 7). За шість років вони сягнули лише 1,6 млрд грн. Із них 63,9 % становили податкові витрати, котрі переважали прямі бюджетні витрати в усі роки, за винятком 2016 р. [8; 9].

Про результативність державної підтримки космічної галузі свідчить валовий дохід, отриманий на кожну гривню державних витрат, котрий у середньому дорівнював 14,65 грн, демонструючи протягом останніх трьох років тенденцію до зниження з 23,91 до 9,84 грн.

Віддачу від загальної суми витрат на фінансування космічної галузі (за рахунок як податкових і бюджетних витрат, так і інших джерел) можна обчислити тільки за 2014–2017 рр. У середньому за чотири роки вона становила 3,42 грн, демонструючи тенденцію до зменшення впродовж 2015–2017 рр. із 4,18 до 3,31 грн.

¹ Розраховано за даними річних звітів Державного космічного агентства України за 2008–2018 рр. (URL: <https://www.nkau.gov.ua/ua/activity/richni-zvity-derzhavnoho-kosmichnoho-agentstva-ukrainy>).

Таблиця 7. Державна підтримка космічної галузі впродовж 2014–2019 рр.

Показник	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Усього
Сума наданих податкових пільг, млн грн	84,1	102,6	130,5	112,8	271,4	297,4	998,8
Сума фактичних бюджетних видатків за державною програмою, млн грн	67,9	30,3	176,9	80,1	130,5	78,5	564,2
Загальна сума державної підтримки, млн грн	152,0	132,9	307,4	192,9	401,9	375,9	1 563,0
Обсяг реалізованої продукції, млн грн	2 892,0	3 053,0	3 735,0	4 613,0	4 900*	3 700*	22 893,0
Сплачено податків і зборів, млн грн	711,0	1 077,7	1 041,3	1 159,7	1 154,3	Н. д.	5 144,0
Віддача, грн	19,03	22,97	12,15	23,91	12,19	9,84	14,65
Фіскальна ефективність податкових пільг, грн	8,45	10,50	7,98	10,28	4,25	н. д.	7,33

* Попередні дані.

Складено на основі розрахунків за: Річні звіти Державного космічного агентства України за 2008–2018 рр. URL: <https://www.nkau.gov.ua/ua/activity/richni-zvity-derzhavnoho-kosmichnoho-ahentstva-ukrainy>; Публічний звіт Голови Державного космічного агентства України за 2019 рік. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit_2019/kosmos-zvit-2019.pdf.

Фіскальну ефективність податкових пільг можна розрахувати як відношення сплачених до бюджету податків суб'єктами космічної галузі до суми отриманих податкових пільг. Протягом п'яти років вона характеризувалася постійними коливаннями від найвищого показника (10,5 грн) до найнижчого (4,25 грн), а в середньому дорівнювала 7,33 грн на кожен гривню наданих пільг.

Отже, державна підтримка космічної галузі, беручи до уваги й податкові, й бюджетні витрати, була неістотною порівняно з іншими, дослідженими нами, видами діяльності. Проте вона була достатньо ефективною як у економічному, так і у фіскальному аспектах, окрім того, стимулювала залучення приватних інвестицій. Зокрема, на кожен гривню державних коштів, наданих у прямій і непрямій формах, у розвиток галузі було залучено 3 грн інших фінансових ресурсів.

У цілому проведене дослідження дає підстави для таких висновків.

1. В контексті державної підтримки пріоритетних галузей економіки:

Порівняльний аналіз державної підтримки (з використанням податкових і прямих бюджетних витрат) окремих видів діяльності, котрі вважаються пріоритетними, показав, що у 2014–2019 рр. найбільша державна підтримка надавалася кіноіндустрії, тож саме вона де-факто була найбільшим державним пріоритетом. І саме її підтримка виявилася доволі результативною.

Не заперечуючи важливої ролі кіноіндустрії в розвитку суспільства, вважаємо, що масштаби її державної підтримки є наслідком не так свідомого суспільного вибору, як ефективного лобізму й відсутності інформації про

загальні обсяги державної підтримки цієї галузі з використанням податкових і прямих бюджетних важелів, облік котрої в Україні не ведеться.

Державна підтримка літакобудування та космічної галузі, що належать до найбільш капіталомістких, була недостатньою, тому не могла забезпечити прорив у їх розвитку. Однак щодо космічної галузі вона була ефективнішою, ніж літакобудування, а в разі фактичного фінансування космічних програм у запланованому обсязі могла бути ще більшою.

Загалом проведене дослідження засвідчило, що розпорошення бюджетних коштів із метою підтримки різних видів діяльності не забезпечує належної підтримки жодної з них. Між тим в умовах браку державних фінансових ресурсів необхідною є їх концентрація на одному-двох головних пріоритетах, котрі повинні бути визначені на законодавчому рівні й державна політика щодо яких має бути послідовною.

2. У контексті законодавчого врегулювання форм податкових пільг, що надаються окремим видам діяльності:

Найпоширенішою формою податкових пільг, які надаються всім видам діяльності, котрі були предметом нашого аналізу, є пільга з ПДВ при імпорті товарів. Популярність цієї пільги (а пільгою зазначене звільнення стає лише у випадку тривалого виробничого циклу) зумовлена дорожчею залучення кредитних ресурсів для поповнення обігових коштів суб'єктів господарювання. Проте застосування такої пільги, по-перше, вимагає налагодження ефективного контролю на митницях за правомірністю її надання та обліку суми пільг і втрат бюджету внаслідок її надання, а також передання інформації про суми цих пільг від органів митної служби до ДПС із метою їх урахування (відображення) в загальних звітах. По-друге, оскільки зазначена пільга суперечить вимогам 112-ї Директиви Ради ЄС, має бути забезпечене справді тимчасове її застосування.

3. У контексті адміністрування податкових пільг:

Проведений аналіз показав відсутність у державі належного ставлення до податкових пільг як до тих, що здебільшого призводять до втрат бюджетних надходжень, а отже, потребують такого ж обліку й контролю, як і сплата податків, адже неправомірно надані чи неефективно використані податкові пільги – це марні втрати податкових доходів бюджету. Тому підвищення ефективності державного фінансового управління вимагає зміни ставлення не тільки до надання податкових пільг (визначення цілей, критеріїв і очікуваних результатів їх надання), а й запровадження оцінювання їх використання. Необхідними кроками щодо цього є:

1) забезпечення повного та достовірного обліку податкових пільг:

- уточнення переліку пільг, котрі є втратами доходів бюджету та які не призводять до подібних втрат (інші пільги),
- передання інформації про суми пільг, наданих при імпорті товарів, від органів митної служби України до ДПС із метою їх урахування (відображення) в загальних звітах;

2) забезпечення належного контролю за правомірністю застосування податкових пільг;

3) підготовка щорічних звітів про виконання закріплених у законодавстві умов надання податкових пільг та цільове використання коштів, вивільнених внаслідок їх застосування;

4) поетапне запровадження концепції податкових витрат у бюджетний процес;

5) обов'язкове періодичне (раз на три роки) проведення аудиту результативності (досягнення цілей і умов надання) та ефективності (економічної, соціальної й фіскальної) використання:

- нещодавно запроваджених податкових пільг,
- тимчасових податкових пільг,
- податкових пільг для окремих видів діяльності та окремих економічних суб'єктів;

6) у разі надання окремим видам діяльності (економічним суб'єктам) як податкових пільг, так і прямої бюджетної підтримки здійснення Рахунковою палатою аудиту ефективності використання їх сукупної державної підтримки, оприлюднення сум такої підтримки та урахування їх під час прийняття рішень щодо державних видатків на черговий бюджетний рік;

7) забезпечення публічного доступу до інформації, а саме:

- звітів ДПС про суми пільг, що є втратами доходів бюджету,
- звітів про виконання умов надання податкових пільг і цільове використання коштів, вивільнених унаслідок їх застосування,
- сум державної підтримки окремих видів діяльності та економічних суб'єктів;

8) розширення переліку статистичної інформації у відкритому доступі, котра є необхідною для оцінки результативності окремих видів економічної діяльності.

Список використаних джерел

1. Про внесення змін до Закону України “Про кінематографію” та інших законів України щодо підтримки виробництва національних фільмів : закон України від 18.02.2010 № 1909-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1909-17/ed20100218#Text>.

2. Про кінематографію : закон України від 13.01.1998 № 9/98-BP. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/9/98-%D0%B2%D1%80#Text>.

3. Про державну підтримку кінематографії в Україні : закон України від 23.03.2017 № 1977-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1977-19#Text>.

4. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, передбачених на розвиток кінематографії та управління об'єктами державної власності у цій сфері : затв. рішенням Рахункової палати від 28.11.2017 № 24-2. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/24-2_2017/Zvit_24-2_2017.pdf.

5. *Olsberg J., Barnes A.* Impact analysis of fiscal incentive schemes supporting film and audiovisual production in Europe / European Audiovisual Observatory (Council of Europe). Strasbourg, 2014. URL: <https://rm.coe.int/impact-analysis-of-fiscal-incentive-schemes-supporting-film-and-audio/16808e4506>.

6. Заключний звіт про результати виконання Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на 2013–2017 роки / Державне космічне агентство України. URL: <http://www.nkau.gov.ua/ua/activity/zvity-pro-diialnist>.

7. Про затвердження Загальнодержавної цільової науково-технічної космічної програми України на 2013–2017 роки : закон України від 05.09.2013 № 439-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/439-18#Text>.

8. Річні звіти Державного космічного агентства України за 2008–2018 pp. URL: <https://www.nkau.gov.ua/ua/activity/richni-zvity-derzhavnoho-kosmichnoho-ahentstva-ukrainy>.

9. Публічний звіт Голови Державного космічного агентства України за 2019 рік. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit_2019/kosmos-zvit-2019.pdf.

References

1. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *On Amendments to the Law of Ukraine "On Cinematography" and Other Laws of Ukraine on Support for the Production of National Films* (Act. No. 1909-VI, February 18). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1909-17/ed20100218#Text> [in Ukrainian].

2. Verkhovna Rada of Ukraine. (1998). *About cinematography* (Act No. 9/98-VR, January 13). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/9/98-%D0%B2%D1%80#Text> [in Ukrainian].

3. Verkhovna Rada of Ukraine. (2017). *About the state support of cinematography in Ukraine* (Act No. 1977-VIII, March 23). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1977-19#Text> [in Ukrainian].

4. Accounting Chamber. (2017). *Report on the results of the audit of the effectiveness of the use of state budget funds for the development of cinematography and management of state property in this area* (Decision No. 24-2, November 28). Retrieved from https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2017/24-2_2017/Zvit_24-2_2017.pdf [in Ukrainian].

5. Olsberg, J., & Barnes, A. (2014). *Impact analysis of fiscal incentive schemes supporting film and audiovisual production in Europe*. Strasbourg: European Audiovisual Observatory (Council of Europe). Retrieved from <https://rm.coe.int/impact-analysis-of-fiscal-incentive-schemes-supporting-film-and-audio/16808e4506>.

6. State Space Agency of Ukraine. (n. d.). *Final report on the results of the implementation of the National Targeted Scientific and Technical Space Program of Ukraine for 2013-2017*. Retrieved from <http://www.nkau.gov.ua/ua/activity/zvity-pro-diialnist> [in Ukrainian].

7. Verkhovna Rada of Ukraine. (2013). *About the statement of the National target scientific and technical space program of Ukraine for 2013-2017* (Act No. 439-VII, September 5). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/439-18#Text> [in Ukrainian].

8. State Space Agency of Ukraine. (n. d.). *Annual reports of the State Space Agency of Ukraine for 2008-2018*. Retrieved from <https://www.nkau.gov.ua/ua/activity/richni-zvity-derzhavnoho-kosmichnoho-ahentstva-ukrainy> [in Ukrainian].

9. State Space Agency of Ukraine. (2020). *Public report of the Chairman of the State Space Agency of Ukraine for 2019*. Retrieved from https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/17-civik-2018/zvit_2019/kosmos-zvit-2019.pdf [in Ukrainian].